

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE SANTA RITA
CURSO DE DIREITO

ALLYEN GABRIEL VANDERLEY MACHTOUB GONÇALVES

UMA ANÁLISE ACERCA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO
AO CONFISCO NO ÂMBITO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

SANTA RITA
2017

ALLYEN GABRIEL VANDERLEY MACHTOUB GONÇALVES

UMA ANÁLISE ACERCA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO
AO CONFISCO NO ÂMBITO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas de
Santa Rita da Universidade Federal da
Paraíba, como exigência parcial para a
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

SANTA RITA

2017

Gonçalves, Allyen Gabriel Vanderley Machtoub.

G635a Uma análise acerca da aplicabilidade do princípio da vedação ao
confisco no âmbito das multas tributárias / Allyen Gabriel Vanderley
Machtoub Gonçalves – Santa Rita, 2017.
50f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientador: Prof^o. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto.

1. Direito Tributário. 2. Vedação ao confisco. 3. Aplicabilidade às
multas. I. Aranha Neto, Waldemar de Albuquerque. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

ALLYEN GABRIEL VANDERLEY MACHTOUB GONÇALVES

UMA ANÁLISE ACERCA DA APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO
AO CONFISCO NO ÂMBITO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas de
Santa Rita da Universidade Federal da
Paraíba, como exigência parcial para a
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data de aprovação: ____/____/____

Prof. Me Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Prof. (Examinador)

Prof. (Examinador)

SANTA RITA

2017

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo se debruçar sobre a incidência ou não do princípio Constitucional da vedação ao confisco às multas, advindas de descumprimentos de obrigações principais e acessórias de natureza tributárias. Sabe-se que segundo o Texto Maior – pela literalidade – tal princípio só se aplicaria aos tributos, o que, como se verá, difere das multas, ontologicamente. A problemática que exsurge está no fato de saber se, não obstante a aparente limitação Constitucional, o princípio que veda o confisco se aplica às multas. Para isso, a presente produção valeu-se de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais, a partir das quais, buscou-se extrair conclusões sólidas. Nesse ponto, quando da análise doutrino-jurisprudencial, pleiteou-se verificar até que pontos determinados argumentos favoráveis e contrários à aplicação acima referida se sustentavam. Para isso, analisou-se ensinamentos de diversos doutrinadores e de acórdão jurisprudenciais, mormente dos Tribunais Superiores. Para efeito de desenvolvimento do presente trabalho findante, utilizou-se na metodologia, o método de abordagem dedutivo, partindo de premissas gerais da Constituição, doutrina e jurisprudência. Já quanto aos métodos de procedimentos, valeu-se do estruturalista, analisando o fenômeno desse princípio no Brasil, e, após, abstraíndo-o, de maneira a produzir de forma fundamentada conclusões. Ademais, adotou-se a técnica de pesquisa por documentação direta – através da análise dos textos jurisprudenciais produzidos no âmbito dos Tribunais Superiores –, bem como, a técnica de pesquisa por documentação indireta de cunho bibliográfico, elaborada a partir de material já publicado, em livros, periódicos, artigos de internet.

Palavras-chaves: Vedação ao confisco. Aplicabilidade às multas. Divergências doutrino-jurisprudenciais.

ABSTRACT

The objective of this study is to investigate whether or not the Constitutional Principle of the Fence to Confiscation of fines, due to noncompliance with major and accessory obligations of a tax nature, is in order. It is known that according to the Great Text - by literality - this principle would only apply to taxes, which, as will be seen, differs from fines, ontologically. The problem that arises is whether, despite the apparent constitutional limitation, the principle that forbids confiscation applies to fines. For this, the present production was based on doctrinal and jurisprudential researches, from which, it was sought to draw solid conclusions. At that point, during the doctrinal-jurisprudential analysis, it was sought to verify to what extent certain arguments favorable and contrary to the aforementioned application were supported. For this, shocked the teachings of diverse doctrinaires and analyzes of jurisprudential judgment, mainly of the superior courts; From that point on, we sought to defend a certain understanding, which is only the sieve of a dialectical process of theses and antitheses. For the purpose of developing the present work, the method of deductive approach was used in the methodology, starting from general premises of the Constitution, doctrine and jurisprudence. Regarding the methods of procedures, he used the structuralist, analyzing the phenomenon of this principle in Brazil, and then abstracting it, in order to produce conclusions. In addition, the direct documentation research technique - through the analysis of the jurisprudential texts produced in the scope of the Superior Courts - was adopted, as well as the research technique for indirect bibliographic documentation, elaborated from material already published, in books, periodicals, articles of internet.

Key-words: Fence to confiscation. Applicability to fines. Doctrine-jurisprudential divergences.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 ASPECTOS GERAIS SOBRE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	10
2.1 CONCEITO, DIFICULDADES INSTRUMENTÁRIAS E RELAÇÕES PRINCIPIOLÓGICAS.....	10
2.2 TRIBUTO X MULTA: DISTINÇÃO	20
3 DA (IN) APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS	26
3.1 APANHADO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL	26
3.2 PELA APLICABILIDADE DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS	35
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo está imerso no campo do Direito Tributário, e tem por objeto o princípio da vedação ao confisco. De acordo com o retromencionado princípio fica vedado ao poder público utilizar tributo com efeito de confisco proibindo, dessa forma, que exceda-se a capacidade contributiva do cidadão, evitando assim, a dilapidação do patrimônio do contribuinte pela atividade tributária excessiva.

Sabe-se que ao exercer a atividade tributária o Estado retira para si parte do patrimônio particular. Essa tarefa desenvolve-se através de uma relação, que algumas vezes não é tão harmoniosa, entre o fisco e o contribuinte, mas que é necessária para a garantia de realização de diversas prestações, que são essenciais para a sociedade, como por exemplo, a saúde, educação, segurança, infraestrutura, programas sociais, entre outros. No entanto o fisco, na sua atuação, deve fazer uma ponderação para não desrespeitar os direitos dos contribuintes.

É por essas razões que a Constituição Federal veda aos entes políticos de instituir tributos com efeito de confisco (art. 150, IV), mas não menciona essa vedação em relação às multas tributárias, que são aquelas aplicadas em decorrência do descumprimento de uma obrigação principal ou do dever instrumental. A não menção faz com que muitos doutrinadores interpretem que a Constituição não autorizou a prática do confisco através das multas, tendo em vista que tais multas não são mencionadas no texto Maior.

A multa fiscal limita-se nos princípios da: capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade, de maneira que não poderá ser excessiva em relação ao dano que foi causado e ao benefício obtido com a prática indevida, evitando-se, dessa maneira uma desproporcionalidade quando da sua aplicação.

A aplicação exorbitante da multa tributária prejudica os contribuintes, e considerando a finalidade arrecadatória, não interessa ao Estado e a sociedade que os contribuintes venham a ser prejudicados em virtude da aplicação de multas com valores excessivamente onerosos.

Problematizando o presente estudo na aplicação ou não do princípio da vedação ao confisco no âmbito das multas tributárias, encontra-se na jurisprudência e na doutrina diferentes posicionamentos sobre a temática em comento. Para alguns doutrinadores, o Texto Maior ao trazer explicitamente o princípio da vedação ao confisco, faz menção somente aos tributos em espécie, não abrangendo, portanto, a multa tributária.

De outra parte da doutrina, defende-se que apesar da CRFB/88 fazer menção explicitamente apenas ao termo tributo, é essencial observar o caráter extensivo do Texto Constitucional, devendo, dessa maneira, estender seu âmbito de aplicabilidade também à multa tributária.

Apesar de tributo não se confundir com multa, pontua-se que a expressão tributo pode também significar obrigação tributária lato sensu, isto é, pode englobar as multas e sanções específicas. Dessa forma, o princípio da vedação ao confisco também abarcaria as multas fiscais.

O Poder público deve garantir os direitos previstos na Carta Maior, isto é, deve agir prestando serviços públicos essenciais como: Saúde, educação, lazer, dentre outros. Nesse contexto, é clarividente que, para manter-se, o Estado precisa de receitas, que em grande parte é auferida através da imposição tributária. É por isso que sabendo das necessidades do poder público e da importância dos tributos para satisfazer essas necessidades, que o Poder Constituinte fixou a vedação de utilizar tributo com efeito de confisco.

Nessa senda, justifica-se o presente estudo pelo fato de que, apesar dessa vedação existir, diversos contribuintes continuam a sofrer multas confiscatórias, o que acaba levando a recorrerem na via judicial e administrativa, afora, como já dito alhures, surgem, de quando em quando, em âmbitos jurisprudencial e doutrinário, divergências quanto a incidência ou não da vedação ao confisco às multas.

Dessa maneira, o presente estudo acerca da temática aqui proposta, buscará debruçar-se sobre a melhor e mais condizente interpretação do que realmente pretendeu o legislador originário ao criar a norma, bem como o de não deixar o contribuinte à mercê de atos de caráter confiscatório, sejam eles em razão de tributos ou multas.

Nessa esteira, o objetivo geral da presente produção é analisar, de forma pormenorizada, em que sentido caminha a jurisprudência e a doutrina sobre o tema aqui proposto e, ademais, visa-se, ainda, analisar os mais diversos argumentos, submetendo-os, após, a uma visão crítica, que conduzida de acordo com entendimentos formados após a análise, buscando argumentos tendentes à solidez.

No que tange à metodologia, utilizou-se o método de abordagem dedutivo, partindo de premissas gerais encontradas na Constituição da República de 1988, para analisar o princípio da vedação ao confisco no âmbito das multas tributárias. Esse método é caracterizado justamente por permitir que tenha-se como ponto de partida uma premissa maior (norma geral principiológica de vedação ao confisco) fazendo relação com uma premissa menor (casos concretos presentes na jurisprudência e correntes doutrinárias) para que, dessa maneira, possa-se fazer um juízo de valor sobre a adequando o pensamento jurisprudencial e doutrinário com o preceito constitucional.

Quanto aos métodos de procedimentos, valeu-se do método estruturalista, analisando o fenômeno desse princípio no Brasil. Ademais, adotou-se a técnica de pesquisa por documentação direta – através da análise dos textos jurisprudenciais produzidos no âmbito dos Tribunais Superiores –, bem como, a técnica de pesquisa por documentação indireta de cunho bibliográfico, elaborada a partir de material já publicado, em livros, periódicos, artigos de internet, dentre outros, com o objetivo de reunir as principais teses favoráveis e desfavoráveis sobre o tema.

De maneira a abarcar de forma holística o estudo e da necessidade da análise de diversas questões subjacentes, inicialmente abordar-se-á de forma sucinta os conceitos relacionados ao tema, com o objetivo de fornecer substrato teórico para o desenvolvimento do presente estudo. Nessa senda analisar-se-á, além do princípio da vedação ao confisco, os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Neste diapasão, far-se-á a diferenciação entre tributo e multa, mostrando suas principais diferenças, sob o viés do Código Tributário Nacional, trazendo posicionamentos doutrinários sobre essa diferenciação.

Em momento posterior, já a guisa de conclusão, o presente trabalho debruçar-se-á sobre os argumentos favoráveis e não favoráveis à aplicação do princípio da vedação ao confisco no âmbito das multas tributárias. Por fim, abordar-se-á o ponto de vista crítico do autor sobre o presente estudo.

2 ASPECTOS GERAIS SOBRE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Antes de adentrarmos no estudo específico do princípio da vedação ao confisco no âmbito das multas tributárias, é fundamental tecer-se algumas considerações sobre a princiologia tributária.

2.1 CONCEITO, DIFICULDADES INSTRUMENTÁRIAS E RELAÇÕES PRINCIPIOLÓGICAS

Os princípios são normas jurídicas dotadas de amplo campo semântico. Diferentemente das regras, que são mais pontuais, as normas-princípios são genéricas e abstratas. Contudo, quanto aos fatores que determinam a natureza de um postulado como princípio ou não, há divergência.

Como se extrai dos ensinamentos de Argílio Afonso da Silva, a doutrina diverge quanto ao fator que fundamenta os princípios. Em um momento, certa parte da doutrina erige o fator fundamentalidade para identificá-lo, em outro, o aspecto generalidade¹.

Em que pese os árduos questionamentos quanto ao que caracteriza um princípio, sabe-se que eles são mandamentos essenciais que buscam orientar as condutas dos aplicadores do Direito, bem como, tem conteúdo limitativo de condutas, mormente as estatais.

Dentre as várias funções exercidas pelos princípios podemos citar a de ser vetor interpretativo. Nesse sentido, tratando dessa função moduladora de sentidos, assim pontua Humberto Ávila:

[...] no caso de regras constitucionais, os princípios constitucionais atuam, quer afastando as regras constitucionais imediatamente aplicáveis, quer modificando suas hipóteses por extensão ou restrições teleológicas, mesmo além do significado mínimo das palavras; no caso de regras infraconstitucionais, os princípios constitucionais agiriam por meio das suas funções interpretativas, bloqueadoras e integrativas das regras infraconstitucionais existentes.²

¹SILVA, Argílio Afonso. **Princípio e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais: 2003, p. 613-614.

²ÁVILA, Humberto. **Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência**. Salvador: REDE. Acesso em 15 de agosto de 2017. Disponível em: <<http://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595>>.

Isto é, vê-se que os princípios eles servem de guias interpretativos, podendo expandir ou restringir o significado do texto, criando normas mais ou menos abrangentes, a depender do contexto e da finalidade das previsões em abstrato.

Por exemplo, se o princípio tem condão limitativo da atuação estatal, valer-se dele no caso concreto, geralmente, implicará restrição dos poderes estatais e fomento dos direitos e liberdades individuais. Para obter tal conclusão, faz-se necessário que o aplicador do direito vislumbre qual a finalidade das previsões.

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra, vislumbra 4 (quatro) aplicações dos princípios, quais sejam:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma³.

Conclui o autor que nos dois primeiros casos tem-se os princípios como normas, nos dois últimos como valor⁴. Isto é, observa-se que os princípios podem ocupar tanto o plano deontológico, como o axiológico.

No primeiro caso, tem-se o princípio sob o aspecto objetivo, na medida em que é classificado como norma; sob o segundo aspecto, valor, tem-se uma índole mais subjetiva, tendo em vista a relatividade do conceito.

Adentrando de forma mais específica no princípio da vedação ao confisco, sabe-se que este visa limitar o poder impositivo do Estado no que tange a arrecadação de receitas derivadas, máxime advindas da tributação.

Como já dito alhures, os princípios são comandos mais genéricos, com um déficit de pontualidade normativa. Por esse motivo, tem-se, quando da aplicação do princípio do não confisco, dificuldades conceituais e, também,

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. ed. 18, São Paulo: Saraiva, 2007, P.151.

⁴ *Idem*, p. 151.

obstáculos para se fixar limites a sua extensão. Ratificando essa dificuldade e, na mesma esteira, trazendo seu pontual entendimento, segue o dito de Ives Granda Silva Martins:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que essas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estar-se-á perante o confisco. Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá de ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão⁵.

Observa-se que o renomado autor pugna pela verificação do caráter confiscatório ou não do tributo a partir da análise de todo o sistema de exação. No caso, para analisar-se o caráter confiscatório de um determinado tributo, deve-se, antes, verificar como os atuais tributos afligem o patrimônio da pessoa.

Nessa esteira, segue precedente do Supremo Tribunal Federal (STF), que julgou inconstitucional, em 1999, em pleno período Fernando Henrique Cardoso (FHC), alíquota relativa a contribuição incidente sobre proventos dos inativos que perfazia os 20%, eis a inteligência de parte do acórdão:

[...] a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade

⁵ MARTINS, Ives Granda Silva. **Curso de direito tributário**, 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48.

estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte⁶.

Ademais, na visão do mesmo, a análise do confisco deve ser feita à luz da capacidade econômica, a qual encontra guarida no art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal.

Pela própria lógica do significado do princípio do não confisco trazido pelo retrocitado doutrinador, faz-se necessário saber qual é a capacidade contributiva do cidadão, pois, sem tal ciência, não será possível saber se o contribuinte está ou não sendo expropriado injustamente de seu patrimônio, reduzido à ignomínia.

Tratando da capacidade contributiva enquanto parâmetro de maior ou menos ônus impositivo e da dificuldade de identificá-la, assim pontua Paulo de Barros Carvalho:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário⁷.

Paulo de Barros Carvalho também comunga do mesmo entendimento do jurista Ives Granda, manifestando-se pela barreira hercúlea de se definir os limites entre o razoável e o desarrazoado, do ponto de vista impositivo. Delimitar conceitualmente o que é não confisco não é das tarefas mais hercúleas, porém, saber quais são os seus limites, até que ponto uma conduta estatal é ou não exorbitante é tarefa das mais difíceis, seja pela falta de parâmetros concretos estabelecidos pelo plexo normativo, seja pela abertura de tais princípios, que dá azo a relativismos e múltiplos pontos de vista⁸.

⁶ BRASIL. STF, Pleno, ADInMC 2010/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 30/9/1999, v. u., *DJ* de 12/4/2002, p. 51).

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. ed. 18, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 173.

⁸ *Idem*.

Portanto, a ideia de confisco é singela, muitas vezes extraída da própria intuição. Contudo, a delimitação, as fronteiras entre o que é e o que não é confiscatório é tarefa das mais difíceis.

A partir da inteligência do entendimento do autor, é possível ainda, vislumbrar a relação umbilical entre os princípios do não confisco e da isonomia, sobretudo a material.

Sabe-se que a Constituição consagrou a isonomia enquanto princípio norteador das ações estatais. A isonomia pode ser vista tanto do aspecto formal como material. No primeiro plano, a isonomia se demonstra mais rígida, na medida em que não se volta para as peculiaridades subjetivas. Ou seja, consagra apenas a justiça cumutativa ou corretiva, que não leva em consideração a proporcionalidade.

Falando da igualdade formal Perelman a conceitua como “um princípio de ação segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma”⁹.

Já sob o aspecto material visa assegurar a justiça distributiva, tratando os iguais de forma igual, os desiguais de forma desigual, na medida das suas desigualdades.

Nesse sentido é que Aristóteles afirma que o justo “deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (isto é, para certas pessoas). E, como intermediário, deve encontrar-se entre certas coisas (as quais são, respectivamente, maiores e menores)”¹⁰.” Ou seja, o justo não é somente tratar de forma absolutamente igual, mas, observar o tratamento em igualdade de forma relativa às pessoas envolvidas.

Tratado desse viés material sob a visão de Perelman eis as pontuais palavras de André Luiz V. de Cruz:

[...] tal concepção prevê um tratamento proporcional a uma qualidade intrínseca, qual seja, ao mérito da pessoa. Nota-se nitidamente nesta concepção a retomada, ainda que indireta, do pensamento aristotélico, arrimado numa "meritocracia", na qual,

⁹ PERELMAN, Chaim. P.19 *apud* CRUZ, André Luiz Vinhas da. **A noção de justiça formal em chaïmperelman: igualdade e categorias essenciais**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, no 151. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=895>> Acesso em: 5 set. 2017.

¹⁰ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 4.ed. – São Paulo: Nova Cultural, 1991, p.102.

como critério material de distribuição de justiça, se valoriza o mérito do ser humano¹¹.

Exemplificando, se um homem tem dois filhos e um é negligente, tendo abandonado os seus pais por mais de 10 anos, já o outro, sempre prestativo e afetuoso. Vindo o pai a falecer, pelo critério formal de igualdade, por estarem ambos na mesma categoria (de filho), a herança deve ser igualmente. Já pelo critério material de igualdade, baseado no mérito, ou nas desigualdades afiguradas, o filho que mais fez, mais deve receber do quinhão hereditário.

Dando seguimento, nesse aspecto surge grandes dificuldades quanto à vedação ao confisco, posto que ele depende, como já visto, das peculiaridades das pessoas, sobretudo quanto a capacidade econômica de cada um.

Para além da capacidade contributiva e da isonomia, ao princípio da vedação ao confisco a doutrina associa os da proporcionalidade e razoabilidade. Sendo assim, faz-se mister, em apertada síntese, tecer alguns comentários sobre eles, relaciona-os aos princípios ora em análise.

Aprioristicamente, sabe-se que há grandes divergências doutrinárias quanto aos conceitos de proporcionalidade e razoabilidade. Sabe-se, porém, que um nasce no direito alemão, proporcionalidade, e o segundo no direito norte-americano. Sabe-se, ademais, que tanto um como o outro são princípios constitucionais implícitos, extraíveis do chamado bloco de constitucionalidade.

Quanto à razoabilidade é uma cláusula aberta, um princípio de fortes amplitudes de aplicação. Por ser deveras abrangente, alguns pugnam, inclusive, ser a proporcionalidade uma das facetas do referido princípio¹².

A razoabilidade é um dos grandes limitadores das condutas do poder público. Mais do que orientar as ações estatais nos limites lógicos, toleráveis, não abusivos; no campo tributário, quando das exações, ela impõe o dever de clareza, de transparência, pois nada mais desarrazoado do que ter subtração em seu patrimônio sem saber em que o mesmo há de ser utilizado.

A razoabilidade quando de seu dilúculo desvelou-se como uma garantia aos arbítrios do poder soberano. Materialmente, pode-se dizer que tal postulado

¹¹CRUZ, André Luiz Vinhas da. **A noção de justiça formal em chaïmperelman: igualdade e categorias essenciais**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, no 151. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=895>> Acesso em: 5 set. 2017.

¹²MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 13. ed., p. 81.

surgia com a Magna Carta, de 15 de junho de 1215, que significou uma limitação aos poderes do Rei João “Sem Terra”, sucessor de Ricardo Coração de Leão.

A razoabilidade decorria da lógica da cláusula do *lawofthelands*, insculpido no artigo 39 do referido diploma. Para efeito de análise, eis a redação do referido dispositivo:

Nenhum homem livre será detido ou sujeito a prisão, ou privado de seus bens, ou colocado fora da lei, ou exilado, ou de qualquer modo molestado, e nós não procederemos nem mandaremos proceder contra ele, senão mediante um julgamento regular pelos seus pares ou de harmonia com as leis do país.

Tal previsão importou em um escudo dos barões ingleses contra o poder do soberano, o qual cobrava valores estratosféricos, expropriando os bens classe abastarda da época.

A cláusula do *lawofthelands* mais tarde deu origem a ideia de devido processo legal, do inglês, *dueprocessoflaw*. Este postulado já é uma construção norte-americana, assim formado após a independência das 13 colônias. A consolidação formal do devido processo legal se deu por meio da emenda n. 5 à Constituição Americana.

Igualmente ao que se afigura hoje em dia, a referida emenda ao inserir o *dueprocessoflaw* na Constituição Americana valeu-se de uma redação bastante aberta, outorgando ao juiz poderes amplos de consolidação normativa. Nesse sentido, é colocação de Carlos Affonso e Patrícia Regina, que assim pontuam:

[...] cumpre ressaltar que a previsão da garantia do *dueprocessoflaw* fez-se em um enunciado elástico, consoante os moldes do sistema de common law, onde a doutrina e principalmente o ato decisório do magistrado assumem papel de enorme relevância para a construção do entendimento e aplicação da norma [...] ¹³.

Segundo vozes de enfática doutrina, a razoabilidade decorre do devido processo legal, sobretudo em seu aspecto substancial ou material. Nesse ponto,

¹³ SOUZA, Carlos Afonso Pereira de; SAMPAIO, Patricia Regina Pinheiro. **O Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade: uma abordagem constitucional.** Disponível em: < http://www.puc-rio.br/direito/pet_jur/cafpatriz.html > Acesso em: 17.jul.2006.

torna-se esclarecida a grande carga de abstratividade e generalidade que o referido princípio ganha, posto padrões concretos não poderem derivar de postulados abstratos.

Tratando dessa dificuldade de se estabelecer as arretas fixadas pelo princípio da razoabilidade, lúcidas são as explanações de Aliomar Baleeiro, que assim pontua:

O problema reside na fixação de limites, expedidos os quais, esses objetivos, prometidos pela Constituição, estariam irremediavelmente feridos. Tribunais estrangeiros já se inclinaram por critérios empíricos, como o de 33% da renda, adotado pela Corte Suprema da Argentina. Mas esse problema é fundamentalmente econômico. E, à luz da economia, é fácil provar, até com a experiência, que, na tributação progressiva, se poderá atingir até quase 100% – do que há fartos exemplos – sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica.

Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo, é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal Brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio, etc¹⁴.

De outro norte, a proporcionalidade se manifesta por meio de duas facetas, quais sejam: vedação a proteção deficitária e vedação ao excesso. No caso, verifica-se que quando relacionada ao princípio da vedação ao confisco deve ser observada sobretudo em relação a segunda faceta.

Como nos coloca Gilmar Ferreira Mendes, a proporcionalidade não autoriza o Judiciário perquirir a vontade que está por detrás da lei nem mesmo fazer juízo de conveniência quanto a ela, pois isso importaria adentrar no próprio mérito legislativo, algo vedado pela separação dos poderes¹⁵.

Todavia, em que pese haver discricionariedade na atividade legiferante, tal liberdade não é absoluta, posto que o próprio conceito de discricionariedade legislativa abarca, em si, liberdades e limites¹⁶.

¹⁴Baleeiro, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, np.

¹⁵MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. ed. 7, São Paulo: Saraiva, 2012, P. 248 – 249.

¹⁶*Idem*.

Observa-se que em várias decisões judiciais a proporcionalidade é aplicada como conformado das sanções tributárias. No caso, calha aqui tecer breves comentários sobre as facetas da proporcionalidade, conforme preceitos extraídos da doutrina alemã.

A ideia de proporcionalidade atual foi dada pelos alemães, em que pese o seu dilúculo circunscrever a Revolução Francesa 1789. Conforme nos coloca Carlos Afonso e Patrícia Regina, citando Canotilho, apesar de previsto na Constituição de Weimar, somente após o pós-guerra que passou a aplicar de maneira mais enfática¹⁷.

Como consagrado, a proporcionalidade é composta por três subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

A adequação não pode ser moldada em abstrato, mas somente no caso concreto. Será adequada a medida quando ela se demonstrar apta a atingir os fins colimados. Como nos coloca Gilmar Mendes, quando da análise da adequação, deve o judiciário analisar se o meio é: simplesmente inadequado, objetivamente inadequado, manifestamente inadequado ou desnecessário, fundamentalmente inadequado, ou se com a sua utilização o resultado pretendido pode ser eficazmente alcançado¹⁸.

Em relação à adequação dos meios para se chegar aos fins, trazendo tal postulado para dentro do presente trabalho, sabe-se que as multas, diferente dos tributos, não tem finalidade arrecadatória, mas sim punitiva de condutas ilícitas. Portanto, o grande questionamento reside em saber até que ponto as multas – caso se aplique o princípio do não confisco – são ou não confiscatórias, tendo em vista os objetivos por ela querido, quais sejam, retribuir a ilicitude perpetrada e desestimulá-las.

Desta feita, cabe ao interprete, verificando as nuances do caso concreto, vislumbrar até que ponto o meio sancionatório utilizado é potencializador dos auspícios normativos.

Calha ainda acentuar aqui, que a adequação deve não só orientar o aplicador do direito quando da subsunção e ponderação norma-fato, mas

¹⁷ SOUZA, Carlos Afonso Pereira de; SAMPAIO, Patricia Regina Pinheiro. **O Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade: uma abordagem constitucional.** Disponível em: < http://www.puc-rio.br/direito/pet_jur/cafpatriz.html > Acesso em: 17.jul.2006.

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** ed. 7, São Paulo: Saraiva, 2012,P. 259.

também servir de guia ao Legislativo, de maneira a obstar em certos casos ou fomentar em outras leis que sejam adequadas ou inadequadas, respectivamente, para os fins pretendidos.

Outro subprincípio da proporcionalidade é o da necessidade. Por tal princípio, se mais de um meio for igualmente suficiente para alcançar determinado fim, deve-se prestigiar o menos lesivo. Nesse ponto, deve o intérprete quando da análise do caso concreto, criar uma linha imaginária de lesividade.

Em se verificando que era possível fixar uma determinada conduta em um momento anterior de lesividade, isto é, era possível proceder de forma menos lesiva, sem, contudo, prejudicar o objetivo pretendido, deve-se prestigiar a conduta menos lesiva.

Comungando a adequação e a necessidade tem-se, dentre outras realidades jurídicas, o princípio da eficiência, que orienta o administrador a chegar aos objetivos pretendidos com o menor gasto possível.

Ademais, o binômio adequação-necessidade reverbera-se, respectivamente, na proibição de excesso, e na vedação a proteção deficitária.

Segundo Canotilho, a necessidade tem quatro exigências, quais sejam, material, espacial, temporal e pessoal¹⁹. Em todas essas variáveis, deve-se invadir somente o necessário, não ultrapassando limites impostos pelo razoável. Pelo aspecto material, a imissão/restrrição deve ser a menor possível; no menor espaço possível (se somente um lugar está infectado, não posso restringir o acesso a todos); pelo tempo necessário (possível vislumbrar a aplicação nos estados de sítio e de defesa, bem como na intervenção federal); e deve restringir-se ao menor número de sujeitos. Neste caso, a restrição não pode atacar mais direitos do que o necessário aos objetivos da medida.

Por fim, tem-se ainda a proporcionalidade em sentido estrito. Essa é a última fase a ser transpassada na análise da proporcionalidade. Nesse momento deve-se sopesar se o grau de intervenção ou a imposição trouxe mais benefícios do que malefícios.

¹⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra, Almedina, 1998, p. 262.

Aqui, o legislador vai analisar se as restrições impostas pela lei trazem mais benefícios do que malefícios. Já o aplicador da norma vai vislumbrar se aquela interpretação normativa dá origem a uma situação que se justifica em benefícios, diante dos possíveis malefícios que pode ela trazer.

Portanto, a proporcionalidade em sentido estrito estabelece um juízo de ponderação, onde irá ser posto na balança até que ponto o meio adequado (que é eficaz) e necessário (menos lesivo possível) justifica a medida a ser adotada.

2.2 TRIBUTO X MULTA: DISTINÇÃO

Antes de adentrarmos mais especificamente na diferenciação entre tributo e multa, faz-se necessário tecer breves apontamentos sobre ambos.

Segundo o art. 3, *caput*, do Código Tributário Nacional, tributo pode ser assim conceituado:

[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A palavra tributo, para a doutrina, pode ter várias acepções. Dentre elas, pode-se destacar a utilização do tributo como sendo o valor em dinheiro, montante pecuniário devido por uma pessoa ao estado; e, sob outro enfoque, como sendo a prestação, isto é, a conduta do contribuinte de pagar tal valor ao fisco.

Conforme o dispositivo legal acima mencionado, o tributo é uma prestação compulsória. Nesse ponto, o conceito de tributo enquanto receita derivada é acentuado, posto ser fruto de uma imposição do Estado. Ratificando-o enquanto receita derivada, eis o dito de Rubens Gomes de Sousa, que conceitua o tributo como “ receita derivada que o Estado arrecada, mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei”²⁰.

No mesmo sentido, Ernst Blumenstein, citado por Paulo de Barros Carvalho, assim trata do termo tributo: “Tributos são as prestações pecuniárias

²⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. ed. 2, Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954, p.12.

que o Estado, comumente por ele autorizado, em virtude de sua soberania territorial, exige dos sujeitos econômicos que lhe estão submetidos”²¹.

Verifica-se que o tributo não decorre de uma liberalidade do súdito, mas de uma imposição, onde o Estado vale-se de seu poder de império. Portanto, a relação jurídica no caso em análise, é qualificada pela ausência de vontade de uma das partes, ao menos em formá-la após a concreção da hipótese legal tributária no plano dos fatos (posto que a conduta que se subsume a hipótese é, em regra, voluntária).

Ademais, o tributo não constitui uma sanção de um ato ilícito. Portanto, o dever da prestação pecuniária não se confunde com o viés indenizatório ou reparador, posto não decorrer de uma infringência as normas postas. Tendo em vista a importância dessa parte do conceito para o objeto do presente estudo, calha trazer à tona a seguinte colocação de Paulo de B. Carvalho, *in verbis*:

Traço sumamente relevante para a compreensão de "tributo" está objetivado nessa frase, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação²².

Pela parte final do dito do emérito doutrinador, constata-se que o caráter lícito do vínculo tributário significa um *plus* distintivo de relações jurídicas: a tributária da sancionatória. Deveras, em ambas as relações verificar-se o liame jurídico, bem como o dever de prestação. A distinção dar-se pelo fato deflagrador do vínculo obrigacional. O fato que dá origem ao vínculo tributário é lícito e fomentável. Já o que dá origem ao liame sancionatório é fruto de um ato ilícito, que busca ser repellido pela norma.

O próprio Código Tributário Nacional sobreleva o plano dos fatos para definições tributárias, ao dizer, em seu artigo 4, que “a natureza jurídica

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros *apud* BLUMENSTEIN, Ernst, 1954. **Curso de direito tributário**. ed. 18, São Paulo: Saraiva, 2007

²² *Idem*.

específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação". Essa realidade ratifica a necessidade de análise do fato gerador da obrigação quando do enquadramento como tributo ou como multa, v.g.

De outro norte, a multa é decorrência de uma conduta, omissiva ou comissiva, que afronta um comando legal. A multa é uma espécie do gênero sanção.

A sanção, consoante afirma Hector Villegas, "é a reação do direito ante a não-realização dos comportamentos devidos, ante a falta de acatamento de que o direito crê desejável numa sociedade determinada, num momento dado"²³.

O Direito, como ciência do dever-ser, vale-se de mecanismos aptos a compelir o sujeito a obedecê-lo, bem como incutir nos destinatários da norma a certeza de que ao desrespeito ser-lhe-á imputado uma sanção.

Tratando da epistemologia da sanção, sábias são as palavras de Hans Kelsen:

A conduta de um indivíduo prescrita por uma ordem social é aquela a que este indivíduo está obrigado. Por outras palavras: um indivíduo tem o dever de se conduzir de determinada maneira quando esta conduta é prescrita pela ordem social. Dizer que uma conduta é prescrita e que um indivíduo é obrigado a uma conduta, que é seu dever conduzir-se de certa maneira, são expressões sinônimas. Visto a ordem jurídica ser uma ordem social, a conduta a que um indivíduo é juridicamente obrigado é uma conduta que - imediata ou mediatemente - tem de ser realizada em face de outro indivíduo. Se o Direito é concebido como ordem coercitiva, uma conduta apenas pode ser considerada como objetivamente prescrita pelo Direito e, portanto, como conteúdo de um dever jurídico, se uma norma jurídica liga à conduta oposta um ato coercitivo como sanção. Costuma-se, na verdade, distinguir norma jurídica e dever jurídico e dizer que uma norma jurídica estatui um dever jurídico. Porém, o dever jurídico de realizar uma determinada conduta não é uma situação de fato diversa da norma jurídica que prescreve esta conduta. A afirmação: um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta é idêntica à afirmação: uma norma jurídica prescreve aquela conduta determinada de um indivíduo; e uma ordem jurídica prescreve uma determinada conduta ligando à conduta oposta um ato coercitivo como sanção²⁴.

²³VILLEGAS, Hector B. **Direito penal tributário**. Tradução Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974,n.p.

²⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado, 6. ed. , São Paulo: Martins Fontes, 1998, P. 81.

Portanto, conforme a visão do jusfilósofo, para que uma conduta seja objeto do direito, transformando-se por consequência em um dever jurídico, assim previsto por uma ordem social pré-posta, faz-se necessário que em caso de negligência em cumpri-lo (o dever), essa mesma ordem preveja uma sanção correspondente.

No caso, a multa nada mais é do que uma sanção decorrente de uma infração tributária. Quando o indivíduo desobedece ao comando da norma tributária, lhe é aplicado uma sanção pecuniária. Ou, conforme anota Paulo de Barros Carvalho, a infração tributária é “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”²⁵.

Tendo em vista essas premissas sobrepostas, é nítida a distinção entre tributo e multa. Contudo, ambas devem estar previstas em lei, tendo em vista o princípio da legalidade estrita (art. 97, V, do CTN).

Em apertada síntese, a multa é decorrência de uma conduta contrária ao direito, por parte de um sujeito – passivo – que tem, para com outro – ativo – um dever jurídico prestacional.

Esse dever jurídico pode ser principal ou acessório, conforme preceitua o art. 113 do CNT, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Paulo de B. Carvalho ao comentar as classificações quanto aos deveres tributários distingue infrações à obrigação tributária daquelas que violam simples

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. ed. 18, São Paulo: Saraiva, 2007, P.523.

deveres instrumentais ou formais²⁶. Na realidade, o autor só atribui nomenclaturas diferentes ao que a lei chama de obrigação tributária principal ou acessório. Exemplificando faticamente, o autor traz estes dois exemplos que seguem, representativos das obrigações principais e acessórias respectivamente:

[...] um comerciante deve pagar o ICMS por haver realizado o fato jurídico daquele tributo. Nos prazos estabelecidos na legislação estadual, deixa de promover o regular recolhimento da importância correspondente. Tal comportamento se caracteriza como infração à obrigação tributária do ICMS. [...] pessoa física, contribuinte do IR, não oferece, em tempo oportuno, sua declaração de rendimentos e de bens. Fazendo-o quinze dias após o termo final do prazo estabelecido. Descumpriu, por isso, dever instrumental ou formal do IR (pessoa física)²⁷.

Outra classificação também trazida pelo autor é a que enquadra as infrações tributárias enquanto subjetiva ou objetiva, a depender se há ou não a presença de dolo e culpa. Como exemplo de infração subjetiva, tem-se a do contribuinte que omite determinada renda, com o fito de recolher menos do que o devido; já como exemplo de objetiva tem-se a do não pagamento do IPTU na data fixada na notificação de lançamento, aqui, independentemente do fator subjetivo, subordinar-se-á a multa administrativa pela mora.

Sendo assim, verifica-se que o principal fator distintivo entre o tributo e a multa está relacionada ao fator fenomênico de sua existência. O tributo, portanto, advém de uma conduta lícita, fomentada juridicamente, ao passo que a multa surge a partir de um ilícito tributário, por desrespeito a obrigações fiscais.

Acentuando ainda a distinção, o próprio CTN prevê em seu art. 157, que “a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário” (grifo). Nesse sentido é a colocação de Eduardo Sabbag, ao comentar o referido dispositivo, *in verbis*:

Tal comando vem corroborar a distinção conceitual e estrutural entre tributo e multa, indicando que a multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário. Paga-se o tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe-se a multa

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. ed. 18, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 525.

²⁷ *Idem*, p.525.

porque se descumpriu uma obrigação tributária. O primeiro, deste, o tributo, funda-se no poder fiscal; a multa, por sua vez, no poder de punir. São, igualmente, prestações pecuniárias, porém independentes, podendo o sujeito passivo suportar as duas consequências patrimoniais. Noutra vertente, dir-se-ia que o pagamento do tributo, se realizado a destempo, não inibe a incidência de multa, exceto no contexto de denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

Por fim, outro critério distintivo que pode ser citado é o teleológico. A multa não tem finalidade arrecadatória, e sim punitiva, de maneira a desincentivar condutas, enquanto o tributo, por ser receita derivada, tem caráter arrecadatório, de maneira a fazer frente às necessidades coletivas.

3 DA (IN) APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS

O princípio da vedação ao confisco, previsto na Constituição Federal de 1988, proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco. Daí surgem as seguintes indagações: e quanto as multas tributário, o princípio em comento é aplicado? A partir de qual momento a tributação deixa de ser meramente pesada, assumindo um viés confiscatório? É por isso que é, visando um aprofundamento necessário para o estudo, fundamental trazer um apanhado doutrinário e jurisprudencial sobre o princípio da vedação ao confisco no âmbito das multas tributárias.

3.1 APANHADO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL

A Constituição Federal estabelece em seu art. 150, inciso IV, a vedação às pessoas políticas, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de cobrar tributo com efeito confiscatório.

Como é cediço, não se pode confundir tributo e multa. Tais premissas discriminatórias já foram analisadas acima. Portanto, o que se pretenderá no presente capítulo é fazer uma análise doutrinária e jurisprudencial quanto à aplicabilidade ou não do princípio da vedação ao confisco no que toca as multas.

Na doutrina há vozes divergentes, como por exemplo, Aliomar Baleeiro, em sua clássica obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, entende que “não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissos que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade”²⁸.

Como se nota, o eminente tributarista valeu-se de uma interpretação mais literal da Constituição, excluindo, *in casu*, a aplicação da vedação ao confisco às multas.

O autor, ademais, utiliza-se, aparentemente, de um critério ontológico e finalístico para concluir pela inaplicabilidade. Isso porque, ao citar a palavra

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 579.

tributo sobreleva o caráter lícito da exação, a qual atende aos interesses da coletividade, não o prejudicando, muito pelo contrário, possibilitando sua concreção.

No caso do recolhimento de menor valor ou atrasado configura-se ato subversivo à ordem jurídica e que não atende aos auspícios sociais, os quais demandam sempre serviços públicos, utilidades públicas de qualidade, daí o porquê de o autor entender pela inaplicabilidade do não confisco às multas decorrentes de ilícitos tributários.

De outro norte, Sacha Calmon Coelho Navarro frisa que “não podem as multas chegar ao confisco”. Todavia, determinar o montante destas, em atenção a este postulado, é muito difícil. Afinal, há que evitar o *periculum in mora* e dissuadir os infratores. “As multas funcionam em busca desse objetivo”²⁹.

Como se observa, conquanto a favor da aplicação do princípio da vedação ao confisco no âmbito sancionatório tributário, o autor não se furta em reverberar as dificuldades práticas de tal incidência.

Como visto, o princípio do não confisco relaciona-se umbilicalmente aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade. No caso, esses devem orientar aquele quando de sua mensuração fática, estabelecendo diretrizes aptas a possibilitar, caso a caso, se a penalidade, de acordo com o dano, com a boa ou má-fé do infrator, é ou não confiscatória.

Faz-se mister ainda pontuar que, quando da análise de incidência do analisado princípio é necessário verificar o fato que ensejou a aplicação da penalidade. Portanto, sem se tendo um ilícito fiscal também tipificado como crime, pode-se haver o confisco, tendo em vista que realidade decorre do próprio Código Penal, sendo um efeito automático da condenação, conforme o disposto no art. 91, II, b, do Código Penal.

Tratando desse *discriminem* sábias são as palavras de Sacha Navarro, que assim pontifica:

Não é assim o simples ilícito fiscal, a infração tributária, que “por hipótese” acarreta a incidência de confisco e perdimento de bens (a consequência da norma), mas as hipóteses eleitas para tipificar ilícitos penais que apropositam, além da sanção

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª edição. Forense, 2016, p.647.

penal dirigida à liberdade do criminoso, a pena de confisco direcionada aos seus bens, em virtude de lei específica, havendo dano e enriquecimento. Discordamos, assim, de Petrônio M. Gomes de Sá (A Potestade Administrativa de Punir, livro no prelo), quando defende o perdimento como ato da autoridade administrativa. Isto vai, como hábito ibérico, contra a Constituição³⁰.

Nesse sentido, para o retromencionado doutrinador, as simples infrações tributárias, a exemplo de atraso no pagamento de um tributo, não legitimam a conduta confiscatória. Sendo inconstitucional tal medida, nesse sentido, eis sua colocação:

[...] uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um processus. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.

Assim, a aplicação de multas elevadíssimas decorrentes de “meros” ilícitos tributários demonstram-se abusivas e desarrazoadas, segundo o doutrinador. Para ele, destarte, somente em caso de prévio processo e desde que este decorra de uma conduta que além de ilícito administrativo também é penal, seria possível confiscar bens do infrator.

No mesmo sentido, entendendo pela aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas, tem-se Humberto Ávila, que citado por Leandro Paulsen, assim pontua:

Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o da propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa que o artigo 150, IV faça referência a

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 15ª edição. Forense, 2016, p.648.

tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição de excesso, que, no caso de instituição de tributos, chama-se proibição de confisco³¹.

Interessante é observar que Humberto Ávila traz como fundamento da aplicação do princípio do não confisco às multas a faceta “proibição de excesso”, a qual está incrustada no princípio da proporcionalidade.

Aqui, mais uma vez vem à tona a questão dos limites à configuração do confisco. Isso porque, se da proporcionalidade advém à proibição de excessos, decorre, igualmente desse princípio, a vedação a proibição deficitária. Portanto, há um processo dialético de teses e antíteses, cabendo ao aplicador do direito, quando da aplicação de multas, reverbera a melhor síntese punitiva em cada caso concreto.

Doutrinadores mais antigos entendiam justamente o contrário de Ávila. Segundo eles por não ter a Constituição previsto expressamente a aplicação do princípio em análise às multas, mas somente aos tributos, aquelas não estariam abarcadas pelo conceito. Nesse sentido Yoshiaki Ichihara, citado por Luiz Felipe Silveira Difini, que assim obtempera:

Com referência às penalidades, sejam de caráter tributário, civil, penal ou administrativo, apesar de no caso de a multa moratória ser, na maioria das vezes, um acessório do principal (tributo), não se confundem com o tributo (art. 3º do CTN), uma vez que a penalidade, além de excluída expressamente do próprio conceito legal de tributo, possui natureza jurídica e está sujeita a regime jurídico diferente. Portanto, se o efeito confiscatório está dirigido expressamente ao tributo, localizado topograficamente no Título “Da tributação e do orçamento”, no Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, no nosso entender não se inclui e nem se aplica às penalidades³².

Aqueles que defendem a inaplicabilidade do princípio da vedação não pugnam, porém, pela ilimitabilidade das multas. Contudo, tal controle de

³¹ Humberto Ávila. “Multa de mora. Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade”, *apud*: PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 233.

³² ICHIHARA, Yoshiaki, **Direitos fundamentais do contribuinte**, p. 494 *apud* DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. V. 43, n. 140, Porto Alegre: Revista da AJURIS, 2016, p. 302.

contenção de abusos, que venham a ferir a propriedade, aniquilando-a, é dada pela proporcionalidade e razoabilidade. Nesse sentido, eis as palavras de Hugo de Brito Machado, que assim explana, ao tratar dos adeptos da inaplicabilidade:

Para os partidários de tal corrente, o verdadeiro limite ao poder de aplicar multas é a *proporcionalidade* que deve haver entre o montante da multa e a gravidade da infração praticada. Infrações leves, havidas no âmbito de operações não tributadas, que não causam prejuízos ao Erário, por exemplo, não devem ser punidas com multas pesadas em função da desproporção entre a infração e a multa, e não por conta do suposto caráter “confiscatório” destas. Para outros autores, porém, as multas também estão abrangidas pelo princípio, e não podem ser confiscatórias³³.

Essa perspectiva demonstra-se intermediária, tendo em vista que não defende a aplicação explícita do princípio da vedação ao confisco em relação às multas, contudo deixa a fixação das mesmas ao alvedrio do Legislativo e da Administração, os quais devem observar a proporcionalidade. Em sentido parecido é a colocação de Estevão Horvath, também citado por Luiz Felipe Silveira, para quem:

É grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da nãoconfiscatoriedade. Contudo, o rigor científico que entendemos que deva prevalecer numa abordagem que se pretende científica nos afasta dessa possibilidade.

[...]

Noutro giro, tributo não é multa e o princípio da não-confiscatoriedade proclamado pelo art. 150, IV da Constituição reporta-se àquele e não a esta. [...] Isso não obstante, embora a situação ora em comento não se submeta ao art. 150, IV da Lei Maior, segundo pensamos, está ela ao abrigo da proteção do princípio genérico que, decorrente da proteção ao direito de propriedade, está a vedar o confisco genericamente considerado³⁴.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 58.

³⁴ HORVATH, Estevão. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p.114-115 apud DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. V. 43, n. 140, Porto Alegre: Revista da AJURIS, 2016, p. 302-303.

A *prima facie*, verifica-se que, não obstante os fundamentos utilizados pelas duas correntes acima, ambas comungam da mesma conclusão: veda-se, ainda que no campo sancionatório, as multas confiscatórias. Então, para além dos fundamentos, ora vedação ao confisco, ora proporcionalidade e, ainda, preservação do direito à propriedade, o certo é que, de forma majoritária, todos buscam limitar o poder estatal sancionatório.

Entrementes, conquanto as diferenças teóricas, é amplamente majoritária, na hodiernidade, a doutrina que defende a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas. Para isso, valem-se de interpretações extensiva e teleológica, tendo em vista a dita não taxatividade Constitucional, bem como a finalidade do não confisco, qual seja, preservar o patrimônio do indivíduo, impedindo que o estado o leve à míngua, tolhendo-lhe, inclusive, de livremente dispor de seus bens.

Na seara jurisprudencial verifica-se que, atualmente, o entendimento é de que o art. 150, IV, da Constituição Federal também se aplica às multas. Conforme pontua Celso de Barros Correia Neto, os dois principais precedentes, citados em outros posteriores como *leading cases*, são a ADI 551, relatoria do ministro Ilmar Galvão, e a ADI 1.075, mais recente e de relatoria do ministro Celso de Mello³⁵.

Na primeira ADI discutia-se a abusividade e o caráter confiscatório das previsões contidas nos parágrafos 2º e 3º, do art. 57, do ADCT da Constituição do Rio de Janeiro. A redação impunha multa de, no mínimo, 200% em caso de atraso no recolhimento de impostos e taxas, e de no mínimo 500% no caso de sonegação.

No julgado em comento, reconheceu-se o efeito confiscatória da multa, afirmando-a como excessivamente onerosa à propriedade do contribuinte, representando um verdadeiro confisco a título de tributação. No mesmo, em relação ao postulado do art. 150, IV, da Constituição Republicana, concluiu o relator que tal limitação ao poder de tributar estendia-se às multas decorrentes das obrigações tributárias, ainda que sua natureza fosse diversa dos tributos³⁶.

³⁵ NETO, Celso de Barros Correia. **Como o Supremo define uma multa confiscatória**. Revista Conjur, 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria>>. Acesso em 05 de setembro de 2013.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade de n. 551-1 – Rio de Janeiro**. Rel. Min. Celso de Mello. Publicação no D.J. em 14.02.2013.

No segundo julgado, de relatoria do Ministro Celso de Mello, impugnava-se a lei que estabelecia multa de 300% sobre o valor do objeto da operação do serviço prestado, conforme art. 3 da Lei 8.846/1991, aplicável em caso de sonegação de rendimentos, se o contribuinte se negasse a emitir nota fiscal, recibo ou documento equivalente ou ainda deixasse de comprovar sua emissão.

Quanto à aplicação do princípio do não confisco, segue trecho da emenda da ADI 1.075 – 1, do Distrito Federal:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante de inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão uma interdição, pela carta política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

O poder público, especialmente, sem sede de tributação (mesmo tratando-se de definição do “*quantum*” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição de constitucionalidade material dos atos estatais³⁷.

Interessante é notar que os julgados supracitados colocam como conteúdo da vedação ao confisco o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, e como finalidade a defesa da propriedade. No caso, aparentemente, a vedação ao confisco não seria um princípio materialmente autônomo.

Nessa senda, eis um precedente do Supremo Tribunal Federal em que se manifesta quanto à observância da proporcionalidade em âmbito tributário, no caso, em uma de suas facetas, a proporcionalidade em sentido estrito, *in verbis*:

As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito [...], quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade de n. 1.075-1**. Relator Min. Celso de Mello.

pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional [...]³⁸.

Em certos precedentes, quando se volta a análise pelas instâncias extraordinárias do caso em questão vê-se limitações jurídicas, tendo em vista a impossibilidade de análise fática. Isso é de suma importância, pois a depender dos fatos, uma mesma sanção pode ou não ser confiscatória.

Doravante, como já muitas vezes repisado nesta produção, a definição do que será ou não uma sanção confiscatória depende do caso concreto. De maneira a mostrar a liquidez dos entendimentos judiciais, eis um trecho de um precedente do Supremo Tribunal Federal:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Trata-se do Recurso Extraordinário de n. 582. 461, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. No caso concreto, entendeu-se por razoável e equilibrada a exigência da Lei paulista que estabelecia multa no percentual de 20% em caso de mora no recolhimento do ICMS.

Nesse sentido já tivemos votos que ratificaram os precedentes, aqui já citados, como é o caso dos votos, do ministro relator Gilmar Mendes no RE retromencionado, e da Min. Ellen Gracie. (ADI-MC 1075, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24.11.2006, e da ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, 14.11.2000), nos quais entendeu-se por abusivas multas moratórias que superaram 100%.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 374.981/RS**. Relator Min. Celso de Mello.

Tal entendimento, inclusive, já foi utilizado em mais de uma decisão proferido pelo Tribunal de Justiça Paraibano, só para efeito de exemplificação, segue uma delas:

PROCESSUAL CIVIL. Agravo de Instrumento. Execução Fiscal. Decisão que rejeitou a exceção de pré-executividade. Inexistência de defesa de vício procedimental. Multa. Caráter confiscatório. Comprometimento da atividade comercial. Necessidade de dilação probatória. Descabimento. Inadequação da via eleita. Jurisprudência dominante do STJ e do TJPB. Art. 557, "caput", do CPC. Manutenção do "decisum" - Seguimento negado. - As matérias invocadas referentes à nulidade do título executivo podem ser perfeitamente apreciadas via exceção de pré-executividade, uma vez que esta é cabível no intuito de apreciar questões relativas aos pressupostos processuais, condições da ação e vícios objetivos do título, referentes à certeza, liquidez e exigibilidade. No entanto, só pode ser acolhida a apreciação da exceção de pré-executividade se tais questões não demandarem dilação probatória. - Súmula 393 do STJ: "A exceção de pré- executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória." - O Excelso Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que as multas decorrentes de descumprimento de obrigação do recolhimento de tributos não podem ultrapassar o valor destes, ou seja, a Suprema Corte estabeleceu o patamar de até 100% (cem por cento) (...) ³⁹.

Diante dessa breve análise, é cediço que o caráter confiscatório da multa deve ser analisado no caso concreto. Dificilmente poder-se-á estabelecer parâmetros abstratos, sobretudo, tendo em vista os diferentes fatos que, por consequência, ocasionam diferentes multas. Nesse sentido é a explanação de Celso de Barros C. Neto, que assim elucida:

Existem diferentes espécies de multa em matéria tributária, com funções e hipóteses de incidência diversas. Nem todas sancionam apenas o atraso ou não pagamento do tributo. Há também multas isoladas pelo descumprimento de obrigação acessória, multas qualificadas pela prática de sonegação, fraude ou conluio, multas agravadas por reincidência, entre outras. A propósito, é especialmente ilustrativo o artigo 527 do Regimento do ICMS do estado de São Paulo (Decreto 45.490/2000) que

³⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. **Acórdão/decisão do Processo Nº 00006997520158150000** - Não possui -, Relator DES ABRAHAM LINCOLN DA C RAMOS , j. em 29-10-2015.

elencam mais de uma centena de multas fiscais, com variadas hipóteses e bases de cálculo⁴⁰.

Fica claro, portanto, que tanto a jurisprudência como a doutrina, amplamente majoritária, entendem pela incidência do princípio da vedação ao confisco em relação às penalidades tributárias. A grande dificuldade está em saber até que ponto é ou não exorbitante uma multa.

Por não ser o objetivo da presente produção se debruçar sobre essa difícil questão, basta afirmar que o caráter confiscatório ou não só será aferido em cada caso concreto, tendo em vista os diferentes fatos que geram as multas e acabam por delinear a natureza jurídica desta (caso de infração meramente administrativa, e infração administrativa que ao mesmo tempo é crime, v.g.).

Doravante, passar-se-á à análise crítica sobre a aplicação ou não do princípio da vedação ao confisco às multas, momento no qual será defendida a posição pela aplicabilidade do referido princípio quando da modulação das sanções tributárias. A apologia abaixo é baseada na doutrina, jurisprudência e na principiologia Constitucional, a partir das quais, buscar-se-á a construção de uma argumentação sólida e concatenada.

3.2 PELA APLICABILIDADE DA VEDAÇÃO AO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Como já explanada acima, existem basicamente duas correntes: a daqueles que entendem pela inaplicabilidade do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias, e a daqueles que entendem pela aplicação de tal princípio às mesmas.

A corrente que entende pela inaplicabilidade se apegue mais a literalidade da Constituição, uma vez que, na defesa de sua visão, afirma que a Constituição estabeleceu expressamente, em seu art. 150, IV, a vedação ao confisco em relação aos tributos.

⁴⁰ NETO, Celso de Barros Correia. **Como o Supremo define uma multa confiscatória.** Revista Conjur, 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria>>. Acesso em 05 de setembro de 201.

Nesse sentido, chega-se à conclusão silogística e que se vale de uma interpretação legal, a qual se pauta no conceito trazido pelo Código Tributário Nacional, que define o Tributo como “toda prestação pecuniária compulsória [...] que não constitua sanção de ato ilícito”, para concluir pela inaplicabilidade da norma constitucional do não confisco às multas.

Essa interpretação simplista não se coaduna ao espírito da Constituição. Sabe-se que a interpretação literal, ao lado da histórica, lógica e teleológica integram os métodos tradicionais ou clássicos de interpretação.

Em relação ao método de interpretação literal, não pode o jurista o encarar como um fim em si mesmo; portanto, sua utilização deve ser inicial, para evitar abusos e situações absurdas. Por tal método, deve o aplicador do direito verificar quais são os sentidos trazidos expressamente pelas regras.

Ou seja, vê-se que em relação à interpretação, o método literal se aplica de forma mais enfática diante de normas-regra. Isso se deve, provavelmente, pelo fato de ser as regras mais pontuais, possibilitando estabelecer, de forma mais simplória, seus conceitos e delimitações.

Sobre esse método, eis as palavras de Elena de Lemos Pinto, que assim pontua:

Apesar de constituir o início do processo interpretativo, normalmente não será o único método utilizado pelo intérprete, sob pena de se obter um resultado pobre no seu conteúdo e desconforme com o sistema jurídico. Além disso, corre-se o risco, em uma interpretação estritamente literal, de incidir-se em erro grosseiro na exegese de um dispositivo, pois, não raras vezes, são encontradas impropriedades semânticas no texto normativo, comprovando pragmaticamente que não é absoluta a clássica regra hermenêutica que afirma que a lei não utiliza palavras inúteis. Paradoxalmente, não deve ser descartado o método gramatical, que constitui uma verdadeira limitação à atividade do intérprete. O jurista ou cientista do direito não podem, sob o argumento de empregar métodos mais importantes de hermenêutica, contrariar os limites estabelecidos pela linguagem empregada no texto normativo⁴¹.

⁴¹ AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Hermenêutica e Interpretação: Um Estudo dos Cânones de Carlos Maximiliano**. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/viewFile/50818/31648>>. Acesso em 19 de setembro de 2017.

Nesse sentido, de acordo com o entendimento da referida doutrinadora, a interpretação meramente gramatical ou literal não se sustenta enquanto autossuficiente. Tal realidade se torna clara, inclusive, diante da realidade líquida em que se vive na atualidade. Impossível imaginar que a todas as possibilidades sociais o legislador conseguisse prever, de forma clara e escrita, nas normas.

Tendo em vista essa ausência de onipotência e onipresença humana, a utilização do método literal, como único, por si só, demonstrar-se-ia insuficiente. Se existisse apenas ele, a proibição de *non liquet* deveria ser revista, posto impossível ao juiz julgar todas as demandas que lhe são postas na realidade atual.

Ainda quanto a esse método, erigido, aparentemente, como o principal fundamento dos que pugnam pela não aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas, interessante é o trecho do voto do Ministro Luiz Gallotti, que trata da insuficiência e das possíveis incongruências entre o plano normativo e o fático que podem advir do método literal. Ele afirma que segundo tal método, Clélia, na obra *Chartreuse de Parme*, escrita por Stendhal, que ao fazer um voto a Nossa Senhora, pensando que estava ao cumprir, passou a encontrar o seu amante, Fabrício, na mais absoluta escuridão⁴².

Ou seja, vê-se que nem sempre a interpretação literal é a melhor, deixando a desejar em certas circunstâncias, mormente diante de casos mais complexos.

Nesse ponto, quanto aos métodos de interpretação, faz-se mister informar que três deles, ao que parece, militam em favor da incidência do princípio da vedação ao confisco às multas.

Pelo método histórico, deve-se buscar em quais circunstâncias surgiram o princípio da vedação ao confisco. Sabe-se que o nascimento de tal postulado está umbilicalmente relacionado às revoluções burguesas, seja a que culminou na imposição ao Rei João Sem Terra da Magna Carta de 1215, na Inglaterra; seja a Revolução Francesa, de 1789, onde o terceiro estado, que representava

⁴² BARROSO, Luís Roberto. **Constituição, Comunicação Social e as Novas Plataformas Tecnológicas**. disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-12-NOVEMBRO-2007-LUIS%20ROBERTO%20BARROSO.pdf>>. Acesso em 18 de setembro de 2017.

mais de 80% da população francesa da época, se rebelou contra o primeiro e o segundo Estado, minoria privilegiada que não pagava impostos.

Em ambos os casos, buscou-se contrapor o poder estatal, protegendo o patrimônio dos cidadãos e impedindo a expropriação infundada. É nesse mesmo sentido que Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que “em sua formulação mais vestuta, o princípio do não-confisco originou-se do pavor da burguesia nascente em face do poder de tributar dos reis”⁴³.

Afora o método histórico, também robustece a aplicação do não confisco o método sistemático, sobretudo se partirmos e findarmos na própria Constituição. Ou seja, tomando como limitativo da Constituição ela mesma.

Sabe-se que o conceito de tributo é trazido pelo CTN, ou seja, deve tal conceito legal ser preservado, posto ser representativo da vontade geral, contudo, quando da interpretação e, conseqüentemente, do estabelecimento dos limites do postulado que veda o confisco, faz-se necessário não limitá-lo ante o conceito dado pelo CTN. Nesse sentido, deve o interprete partir das normas Constitucionais para o plano infraconstitucional, inclusive buscando compatibilizar a interpretação deste viés frente aquele outro⁴⁴.

A interpretação sistemática importa em entender que a Constituição é o todo unitário e interpretar uma de suas previsões importa em interpretá-la inteiramente. Tratando de tal método eis as coerentes palavras de Tércio Sampaio Ferras Júnior, que assim pontifica:

A primeira e mais importante recomendação, nesse caso, é de que, em tese, qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema, para que se preserve a coerência do todo. Portanto, nunca devemos isolar o preceito nem em seu contexto (a lei em tela, o código: penal, civil etc.) e muito menos em sua concatenação imediata (nunca leia só um artigo, leia também os parágrafos e os demais artigos)⁴⁵.

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 349.

⁴⁴ NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal: processo civil, penal e administrativo**. 10ª ed., rev. ampl. e atual. com as novas súmulas do STF (simples e vinculantes) e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

⁴⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 4º ed. São Paulo: atlas, 2003, p. 289.

Como se pode extrair, tal método interpretativo, de aspecto objetivo, pois parte do ordenamento jurídico e não do sujeito, está intrinsecamente ligado ao princípio da unidade da Constituição.

Pelo princípio da unidade da Constituição impinge a necessidade de coerência interpretativa, coesão normativa e harmonia prática e hermenêutica dos dispositivos. Em relação à unidade da Constituição, os princípios gerais exercem uma função singular, posto funcionarem como um amálgama que une as diversas partes, não permitindo que elas fiquem desconexas e com furos normativos. Portanto, para que se possa manter a unidade do sistema jurídico, faz-se mister a existência de princípios que sirvam de ligação entre os diversos dispositivos constitucionais, criando caminhos de comunicação, sobretudo no que tange o diálogo entre os Direitos Fundamentais e outras previsões, sejam elas formal ou materialmente Constitucionais⁴⁶.

Ainda nessa esteira de unidade da Constituição, bem como tratando da importância dos princípios para mantê-la, clarividentes são as exposições de Gilberto Bercovici, *in verbis*:

[...] os princípios constitucionais configuram o núcleo irreduzível da Constituição, que não pode ter suas normas interpretadas isoladamente, como se fossem artigos colocados juntos ao acaso. Afinal, conforme vimos acima, o texto constitucional é fundado em determinadas idéias positivadas em princípios que lhe garantem harmonia e coerência. A Constituição é o texto jurídico que estabelece a estrutura e a conformação do Estado e da sociedade. Não pode, portanto, ter suas normas compreendidas pontualmente, a partir de um problema isolado. Uma norma constitucional isolada não pode expressar significado normativo se está destacada do sistema. Dessa forma, não há interpretação de textos isolados, e sim de todo o ordenamento constitucional⁴⁷.

⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica**. 2. ed. São Paulo : RT, 1991. p. 20-21, *apud* BELCOVICE , Gilberto. **O princípio da unidade da Constituição**. Brasília: Revista de informação legislativa, 2000, p. 95. Acesso em 18 de setembro de 2017. Disponível em:

<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/559/r145-11.pdf?sequence=4>>.

⁴⁷ BELCOVICE, Gilberto. **O princípio da unidade da Constituição**. Brasília: Revista de informação legislativa, 2000, p. 95. Acesso em 18 de setembro de 2017. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/559/r145-11.pdf?sequence=4>>.

Nessa senda, verifica-se que os diversos princípios e regras Constitucionais devem ser interpretados como um todo não podendo o interprete isolar artigo por artigo, inciso por inciso, alínea por alínea e item por item.

Sabe-se, ademais, que além dos princípios expressos, têm-se os implícitos. Dentre os princípios implícitos que sustentam a aplicabilidade da vedação ao confisco às multas pode-se citar: a proporcionalidade e razoabilidade, os quais já foram tratados neste trabalho.

Aqui, de forma a não repetir o que já fora exposto, insta somente acentuar a necessidade de se interpretar o princípio da vedação ao confisco conjuntamente com todo o normativo Constitucional, inclusive com os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e propriedade.

Comungando estas normas: proporcionalidade, razoabilidade, direito à propriedade e vedação ao confisco, chega-se à conclusão que o Constituinte, ao prever a proteção à propriedade privada, corolário do modelo capitalista, bem como a vedação ao confisco, de maneira a proteger a mesma, atrelado ao fato da existência implícita da proporcionalidade e razoabilidade, buscou-se construir um escudo ao cidadão contra os arbítrios do Estado.

Nesse sentido, a vedação ao confisco, deve ser vista como uma garantia outorgada ao cidadão pela atual Carta Política, de forma a impedir a expropriação do patrimônio do cidadão.

Além da interpretação sistemática, tem-se, ainda, que a interpretação teleológica também robustece a perspectiva de aplicação do princípio ao confisco às multas tributárias.

Um dos principais, se não o principal método de interpretação das normas jurídicas – de forma geral – é o teleológico. Tal importância máxima, não é só ratificada pela doutrina, mas também pelo próprio ordenamento jurídico, ao prever que “o juiz na aplicação da lei, atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” (art.5, da LINDB).

Tratando dessa hierarquia dos métodos, sábias são as palavras de Luís Roberto Barroso, que assim propõe:

- a) a interpretação gramatical não pode ser inteiramente desprezada; b) entre interpretações possíveis, deve-se optar pela que conduza à compatibilização de uma norma com a

Constituição: c) os métodos objetivos, como o sistemático e o teleológico têm preferência sobre o método subjetivo, ou seja, o histórico⁴⁸.

Tais apontamentos feitos pelo autor resumem o que até agora fora dito. Isso porque, como já pontuado, o método gramatical ou literal, em que pese insuficiente para se chegar ao espírito da norma – até porque este não se revela corporificado por meio das letras – não pode ser considerado despiciente; muito pelo contrário, deve ser adotado para se evitar abusos.

Como já dito alhures, a finalidade do princípio da vedação ao confisco foi a de impedir que o Estado se avultasse contra o cidadão e o levasse à míngua. Nesse ponto, a finalidade do princípio é o de proteção da propriedade do súdito. Portanto, independentemente se a cobrança é relativa a um fato lícito, assim previsto pela norma, ou ilícito, deve-se preservar o cidadão, posto tal postulado retromencionado significar uma garantia fundamental. Observa-se, inclusive, que a vedação ao confisco era aplicado para salvaguardar o patrimônio privado dos vencidos nas guerras. Interessante notar que as aplicações históricas do referido princípio têm finalidade protecionistas até em momento de máxima ruptura. Surge, nesse contexto, uma indagação, se tal princípio, historicamente, já balizou a abstenção de um Estado em lesar a propriedade privada dos cidadãos de outro, por que dever-se-ia, na hodiernidade, desconfigurá-lo, a ponto de não aplicá-lo às sanções tributárias?

Não fazê-lo incidir sobre as multas tributárias seria ainda mais lesivo, posto que o ataque ao patrimônio seria perpetrado pelo próprio Estado, que mediante a justificativa de subversão da ordem, aplicaria multas estratosféricas. Quanto à aplicação do princípio da vedação ao confisco nas relações internacionais, relacionadas ao direito da guerra, interessante são as palavras de Fabio Brun Goldschmidt, citado por Rodrigo Aiache Cordeiro, *in verbis*:

Discutiu-se nessa seara se o confiscável era unicamente a propriedade pública do inimigo, ou, inclusive, os bens particulares do mesmo, havendo se inclinado a doutrina a somente admitir a primeira hipótese, tendo em vista tratar-se a guerra de um conflito entre Estados, e não entre pessoas, motivo pelo qual inclusive regulamentos militares proibem confiscar-se

⁴⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 33 ed. São Paulo: Saraiva. 1999, p. 124/126.

a propriedade privada do inimigo. Dentro da ótica da guerra, o confisco é visto não apenas como punição, tal qual ordinariamente ocorre, mas também como medida de prevenção.

Já a guisa de conclusão, é bom evidenciar que, a inaplicabilidade da vedação ao confisco importaria em desrespeito a máxima efetividade das normas constitucionais. Tal postulado nos informa que, dentre as possibilidades interpretativas, deve-se prestigiar aquela que mais salvaguarda os direitos e garantias fundamentais e a que mais enlastece o sentido das normas.

Tratando da efetividade, certas são as palavras de Anna Luiza Buchalla, para quem a:

Efetividade significa a realização do Direito, a atuação prática da norma, fazendo prevalecer no mundo dos fatos os valores e interesses por ela tutelados. Simboliza a efetividade, portanto, a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever ser normativo e o ser da realidade social. O intérprete constitucional deve ter compromisso com a efetividade da Constituição: entre interpretações alternativas e plausíveis, deverá prestigiar aquela que permita a atuação da vontade constitucional, evitando, no limite do possível, soluções que se refugiem no argumento da não auto-aplicabilidade da norma ou na ocorrência de omissão do legislador⁴⁹.

Inclusive, o próprio Supremo Tribunal Federal, em mais de uma oportunidade, já se manifestou no sentido de se atribuir ao texto constitucional interpretação ampliada, mormente quando se trata de Direitos Fundamentais. De forma exemplificativa, segue acórdão nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ENTIDADE ASSISTENCIAL. IMÓVEL VAGO. IRRELEVÂNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO DESPROVIDO. 1. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF alcança todos os bens das entidades assistenciais de que cuida o referido dispositivo constitucional.

⁴⁹ **Hermenêutica e interpretação constitucional**. 3ª ed., rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002., p. 176-177, *apud* MARTINEZ, Anna Luiza Buchalla. **Os princípios de interpretação constitucional e sua utilização pelo Supremo Tribunal Federal**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3167, 3 mar. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21213>>. Acesso em: 18 set. 2017.

2. Deveras, o acórdão recorrido decidiu em conformidade com o entendimento firmado por esta Suprema Corte, no sentido de se conferir a máxima efetividade ao art. 150, VI, “b” e “c”, da CF, revogando a concessão da imunidade tributária ali prevista somente quando há provas de que a utilização dos bens imóveis abrangidos pela imunidade tributária são estranhas àquelas consideradas essenciais para as suas finalidades. Precedentes: RE 325.822, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.05.2004 e AI 447.855, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJ de 6.10.06.(...) ⁵⁰.

Portanto, aplicar o princípio do não confisco às multas é dar máxima efetividade as normas constitucionais, alavancando-as ao seu desiderato, qual seja, proteger o cidadão contra a sanha arrecadatória do Estado.

Fora isso tudo, pugna-se, aqui, que a sanção é algo ínsito a norma jurídica. Portanto, incutida em uma norma que cria um tributo, tem-se uma sanção em caso de descumprimento de algum de seus deveres acessórios.

Kelsen, inclusive, entendia que a norma sem sanção não é norma jurídica. A norma jurídica, para o jusfilósofo, era composta por uma norma primária, que estabelecia a sanção ou o benefício, em caso de descumprimento ou cumprimento, respectivamente, da norma jurídica secundária, que estabelecia a conduta a ser cumprida ou evitada ⁵¹.

Nesse sentido, se entende que para que exista a norma jurídica faz-se mister a previsão de uma sanção apta a coagir os súditos da ordem jurídica a obedecê-la, chegar-se-ia a conclusão, de forma inexpugnável e por via reflexa, de que o postulado da vedação ao confisco aplicar-se-ia também às multas. Nessa linha de entendimento, aptas a levar a tal raciocínio acima exposto são as palavras de Misabel Abreu e Frederico Menezes, que assim pontuam:

A discussão relativa à posição das sanções no Direito poderia ter tido relevância direta na interpretação do princípio da vedação do confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Se fossem essência da natureza do Direito, e se esse fosse o entendimento prevalecente, configurariam parte necessária de toda norma jurídica. Nessa hipótese, como se constata dos modelos normativos, preconizados por GERALDO ATALIBA e ALFREDO AUGUSTO BECKER), toda norma jurídica estaria integrada de uma sanção, sob pena de se

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo no Recurso Extraordinário de n. 658080** – AgR/SP, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, v. u, j. 13/12/2011, DJe 15/02/2012.

⁵¹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad. João Baptista Machado, 6. ed. , São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 8.

descaracterizar o tributo como prestação pecuniária compulsória. Em tal caso, a interpretação da vedação da utilização de tributos com efeitos confiscatórios, como dispõe o citado art. 150, IV, da Constituição, mesmo considerando que tributos não são sanções de atos ilícitos, necessariamente suporia as sanções, implicitamente contidas no termo utilizado pela Constituição⁵².

Portanto, ante todo o exposto, defende-se nesta produção a aplicação da vedação ao confisco às multas. Como se vislumbrou, os fundamentos a justificar tal aplicabilidade são diversos e, em face de sua grande gama, impossível seria esgotá-los neste trabalho. Porém, sabe-se, de forma um tanto quanto robusta, que a aplicação da vedação ao confisco desvela-se como necessárias, ainda que as multas, sobretudo, muitas vezes, por ter como base de cálculo o valor da obrigação principal – do tributo – o qual, em grande medida, se demonstram como um fortíssimo ônus ao patrimônio dos contribuintes, que na realidade pátria que se evidencia, fica desmotivado ao ver a retirada de seus bens pelo Estado, sem evidenciar, em contrapartida, utilidades públicas de qualidade.

⁵² DERZI, Misabel Abreu Machado, e BREYNER, Frederico Menezes. **Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgados do STF**. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tributárias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf>>. Acesso em 18 de setembro de 2017.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analizou-se na presente produção um dos principais temas atinentes ao confisco no Brasil, qual seja, a questão da aplicação do princípio da vedação ao confisco no âmbito das multas tributárias. Tendo em vista a complexidade imanente do assunto, buscou-se tecer apontamentos outros, correlatos ao objeto central do presente estudo, de maneira a entender de forma holística suas nuances conceituais e práticas.

Inicialmente no presente trabalho, abordou-se a conceituação do princípio da vedação ao confisco, correlato a esse, debruçou-se sobre os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, bem como o da capacidade tributaria do contribuinte. No ponto, não se ficou adstrito somente a conceituar tais princípios, mas se explanou, de forma sucinta, a dificuldade de aplicabilidade no caso concreto.

Posteriormente fez-se uma diferenciação entre tributo e multa, trazendo conceitos doutrinários e infraconstitucionais para tanto. Após, de maneira à dialetizar o tema, abordou-se os argumentos contrários e favoráveis, na jurisprudência e doutrina, ao princípio da vedação ao confisco, o qual é reconhecidamente uma limitação ao poder de tributar.

A discussão consiste em saber se o limite em comento também incide sobre as multas tributarias impostas pelo Fisco no exercício de suas atribuições, ou se a previsão do texto constitucional resume-se a uma interpretação restritiva apenas no tocante a tributos, tendo em vista que a Carta maior, ao prever o princípio da vedação ao confisco, refere-se apenas aos tributos e dessa forma nasce à divergência quanto a aplicação ou não do referido princípio às multas, assim restou-se formulada a problematização do tema.

Como visto, a doutrina e jurisprudência majoritária são favoráveis a aplicação do princípio retromencionado, no âmbito das multas tributárias, sob o argumentos de que o Fisco não estaria autorizado a aplicar obrigações desproporcionais ao contribuinte (posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal), tendo em vista que tais obrigações afetaria o patrimônio do mesmo. Nessa senda, não importa, se as obrigações são advindas de imposição de tributos ou de multas, pois o que se pretende proteger é o direito dos

contribuintes de ter seu patrimônio ou rendimentos não afetados por cobranças injustas e desproporcionais que os comprometam de alguma maneira financeiramente. Já a corrente minoritária, utiliza-se da interpretação literal da Constituição, defendendo o argumento de que somente existe aplicação do princípio ao tributo, tendo em vista que não houve menção da palavra multa explicitamente no Texto Constitucional; outros autores, como por exemplo, Aliomar Baleeiro utilizam-se aparentemente de um critério ontológico e finalístico para concluir pela inaplicabilidade.

Pois bem, após o cotejo das posições favoráveis e desfavoráveis no que diz respeito à aplicação do princípio da vedação do confisco às multas tributárias, verificou-se, dentre outras coisas, que a não aplicação desse princípio sobre essa hipótese, faz com que inúmeros multas excessivamente exorbitantes sejam aplicadas aos contribuintes. O que acabaria desvirtuando a finalidade da aplicação das multas, afrontando direitos e garantias do contribuinte, e ainda desobedecendo um Princípio Constitucional. Além do mais deixar de aplicar o referido princípio às multas só pelo fato do texto Constitucional fazer referência somente aos tributos seria adotar uma literalidade excessiva na interpretação do comando Constitucional.

Ademais, a ausência de aplicação do princípio sob análise sobre as multas, vai de encontro à segurança jurídica, que deve ser observada por todos os ramos do direito, inclusive o tributário. Sendo assim, não aplicar o Princípio da Vedação ao Confisco nas multas tributárias implicaria relativizar a previsão Constitucional, desrespeitando seu comando impositivo, bem como o postulado que pugna pela máxima efetividade das normas Constitucionais.

No caso, tal relativização pode ter efeitos nefastos, por representar uma afronta ao comando do artigo 150, IV da Constituição Federal de 1988. Desrespeita, no caso, a tipicidade normativa, que prevê de forma clara a aplicação do princípio da vedação ao confisco. Deve-se entender que o Estado é Democrático e de Direito e que por isso os princípios devem ser obedecidas e regidas em prol da sociedade, não podendo, dessa forma, o fisco aplicar multas exorbitantes frente ao contribuinte, pois estaria indo de encontro a um Princípio Constitucional.

Portanto, em face do conteúdo abordado na presente produção, sem pretensão de exaurir por completo a questão trazida sob análise, a qual se mostra passível de maior aprofundamento pelos operadores do Direito, demonstra-se clarividente que as multas confiscatórias não são legítimas, assim sendo, é totalmente aceitável a possibilidade de aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. 4.ed. – São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência**. Salvador: REDE. Acesso em 15 de agosto de 2017.

Disponível em: <

<http://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595>>.

AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Hermenêutica e Interpretação: Um Estudo dos Cânones de Carlos Maximiliano**. Disponível em:

<<http://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/viewFile/50818/31648>>. Acesso em 19 de setembro de 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. **Constituição, Comunicação Social e as Novas Plataformas Tecnológicas**. disponível em:

[http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-12-NOVEMBRO-2007-](http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-12-NOVEMBRO-2007-LUIS%20ROBERTO%20BARROSO.pdf)

[LUIS%20ROBERTO%20BARROSO.pdf](http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-12-NOVEMBRO-2007-LUIS%20ROBERTO%20BARROSO.pdf)>. Acesso em 18 de setembro de 2017.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 33 ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

BELCOVICE, Gilberto. **O princípio da unidade da Constituição**. Brasília:

Revista de informação legislativa, 2000, p. 95. Acesso em 18 de setembro de 2017. Disponível em:

<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/559/r145-11.pdf?sequence=4>>.

BLUMENSTEIN, Ernst, 1954. **Curso de direito tributário**. ed. 18, São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. DOU 05.10.1988.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 08 julho. 2017.

_____. STF, Pleno, **ADInMC 2010/DF**, Rel. Min. Celso de Mello, j. em 30/9/1999, v. u., *DJ* de 12/4/2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade de n. 1.075-1**. Relator Min. Celso de Mello.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade de n. 551-1 – Rio de Janeiro.** Rel. Min. Celso de Mello. Publicação no D.J. em 14.02.2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo no Recurso Extraordinário de n. 658080** –AgR/SP, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, v. u, j. 13/12/2011, DJe 15/02/2012.

_____. Tribunal de Justiça do Estado da Paraíba. **Acórdão/decisão do Processo Nº 00006997520158150000** - Não possui -, Relator DES ABRAHAM LINCOLN DA C RAMOS , j. em 29-10-2015.

_____.Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 374.981/RS.** Relator Min. Celso de Mello.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** Coimbra, Almedina, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988:** sistema tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CRUZ, André Luiz Vinhas da. **A noção de justiça formal em chaïm perelman: igualdade e categorias essenciais.** Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, no 151. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=895>> Acesso em: 5 set. 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado, e BREYNER, Frederico Menezes. **Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgados do STF.** Disponível em: < <http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2016/04/Multas-tributárias-Artigo-Misabel-e-Frederico.pdf>>. Acesso em 18 de setembro de 2017.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **O caráter confiscatório da multa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** V. 43, n. 140, Porto Alegre: Revista da AJURIS, 2016.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito:** Técnica, Decisão, Dominação. 4º ed. São Paulo: atlas, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** Trad. João Baptista Machado, 6. ed. , São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINEZ, Anna Luiza Buchalla. **Os princípios de interpretação constitucional e sua utilização pelo Supremo Tribunal Federal.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3167, 3 mar. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21213>>. Acesso em: 18 set. 2017.

MARTINS, Ives Granda Silva. **Curso de direito tributário**, 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 13. ed.

MENDES, Gilmar Ferreira, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. ed. 7, São Paulo: Saraiva, 2012.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal: processo civil, penal e administrativo**. 10ª ed., rev. ampl. e atual. com as novas súmulas do STF (simples e vinculantes) e com análise sobre a relativização da coisa julgada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

NETO, Celso de Barros Correia. **Como o Supremo define uma multa confiscatória**. Revista Conjur, 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-14/observatorio-constitucional-supremo-define-multa-confiscatoria>>. Acesso em 05 de setembro de 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PERELMAN, Chaim. P.19 *apud* CRUZ, André Luiz Vinhas da. **A noção de justiça formal em chaïm perelman: igualdade e categorias essenciais**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, no 151. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=895>> Acesso em: 5 set. 2017.

SILVA, Argílio Afonso. **Princípio e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais: 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. ed. 2, Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954.

SOUZA, Carlos Afonso Pereira de; SAMPAIO, Patricia Regina Pinheiro. **O Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade: uma abordagem constitucional**. Disponível em: < http://www.puc-rio.br/direito/pet_jur/cafpatriz.html> Acesso em: 17.jul.2017.

VILLEGAS, Hector B. **Direito penal tributário**. Tradução Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974,n.p.